

Richtlinie

des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer zum

Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (§ 201 Abs 2 Z 1 UGB) und zur Berichterstattung bei der Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (§ 236 UGB)

(verabschiedet in der Sitzung des Vorstandes vom Februar 1991 als Richtlinie AP2/R9 (nunmehr IWP/RL 1), redaktionell überarbeitet im Juli 2010)*

Anmerkung: §§ ohne nähere Bezeichnung im folgenden Text beziehen sich auf das UGB.

| Inhaltsverzeichnis | Seite |
|---|--------------|
| 1. Gesetzliche Vorschriften und Zielsetzung | 2 |
| 1.1. Gesetzliche Vorschriften | 2 |
| 1.2. Zielsetzung..... | 2 |
| 2. Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden..... | 2 |
| 2.1. Bilanzierungsmethoden..... | 2 |
| 2.2. Bewertungsmethoden..... | 3 |
| 2.2.1. Begriff der Bewertungsmethode..... | 3 |
| 2.2.2. Gesetzlich eindeutig fixierte Wertansätze | 3 |
| 2.2.3. Bewertungswahlrechte..... | 3 |
| 2.3. Anwendungsbereich und Reichweite der Beibehaltungspflicht..... | 3 |
| 2.4. Einzelfälle | 4 |
| 3. Abweichungen von der Bewertungsstetigkeit..... | 5 |
| 4. Angabe- und Begründungspflicht bei Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden | 6 |

**) Zur Anpassung der Richtlinie an Änderungen in den Rechtsvorschriften und anderen fachlichen Regelungen seit deren Verabschiedung.*

1. Gesetzliche Vorschriften und Zielsetzung

1.1. Gesetzliche Vorschriften

- (1) Nach § 201 Abs 2 Z 1 sind die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewendeten Bewertungsmethoden beizubehalten. Ein Abweichen ist nur bei Vorliegen besonderer Umstände zulässig (§ 201 Abs 2 letzter Satz).
- (2) Diese Vorschrift gilt rechtsformunabhängig für alle Unternehmer, die unter die Vorschriften des dritten Buches (§§ 189 ff) fallen.
- (3) Kapitalgesellschaften und diesen gem § 221 Abs 5 für die Rechnungslegung gleichgestellte Personengesellschaften (Kapitalgesellschaften und Co) sind darüber hinaus verpflichtet, im Anhang die auf die Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben; Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind ebenfalls anzugeben und zu begründen, wobei der Einfluss der Änderungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage gesondert darzustellen ist (§ 236).

1.2. Zielsetzung

- (4) Diese Vorschriften haben die Vergleichbarkeit aufeinanderfolgender Jahresabschlüsse zum Ziel. Gerät diese Zielsetzung ausnahmsweise mit der Generalnorm der §§ 195 bzw 222 Abs 2 in Konflikt, geht die Generalnorm vor.
- (5) Aus der Forderung nach Vergleichbarkeit ergibt sich ua, dass art- und funktionsgleiche Vermögensgegenstände und Schulden nach gleichen Methoden zu bewerten sind, wenn nicht sachliche Gründe eine andere Behandlung rechtfertigen (Grundsatz der Einheitlichkeit der Bewertung). Der Grundsatz der Einheitlichkeit der Bewertung bildet andererseits die Voraussetzung für die Anwendung des Grundsatzes der Bewertungsstetigkeit.

2. Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

2.1. Bilanzierungsmethoden

- (6) Das Stetigkeitsgebot des § 201 Abs 2 Z 1 bezieht sich ausdrücklich nur auf die Beibehaltung der auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewendeten Bewertungsmethoden.
- (7) Die Ausübung von Bilanzansatzwahlrechten (zB gem § 198 Abs 7) fällt daher nicht unter das Stetigkeitsgebot.
- (8) Das Vollständigkeitsgebot wird durch die Ausübung eines Ansatzwahlrechtes nicht verletzt (§ 196 Abs 1).
- (9) Ob der für die Bewertung geltende Grundsatz der Einheitlichkeit auch auf die Ausübung von Ansatzwahlrechten auszudehnen ist, muss im Einzelfall entschieden werden (Willkürverbot).

2.2. Bewertungsmethoden

2.2.1. Begriff der Bewertungsmethode

- (10) Unter "Bewertungsmethode" ist jedes Verfahren der Ermittlung von Wertansätzen zu verstehen, das einem bestimmten (festgelegten) Ablauf folgt und bestimmte (festgelegte) Bewertungselemente verwendet.
- (11) Die für die Bilanzbewertung zulässigen Bewertungsmethoden sind in den Bewertungsvorschriften der §§ 201 bis 211 geregelt. Jeder Wertansatz muss nach einer aus den gesetzlichen Vorschriften abgeleiteten Bewertungsmethode ermittelt werden.
- (12) Für die Ermittlung der Wertansätze im Einzelnen gilt der Grundsatz der Einheitlichkeit der Bewertung; die Nichtbeachtung dieses Grundsatzes würde überdies einen Verstoß gegen den Grundsatz der Willkürfreiheit bedeuten (s Abschn 1.2.).

2.2.2. Gesetzlich eindeutig fixierte Wertansätze

- (13) Das Gesetz enthält Bewertungsmethoden, die zu einem eindeutig determinierten Wertansatz führen (zB Umfang der Anschaffungskosten gemäß § 203 Abs 2, Abwertung von Gegenständen des Anlagevermögens auf den niedrigeren Wert des Abschlussstichtages, wenn solche Wertminderungen voraussichtlich von Dauer sind - § 204 Abs 2, Abwertungen von Gegenständen des Umlaufvermögens auf den niedrigeren Wert des Abschlussstichtages - § 207). In diesen Fällen ergibt sich für § 201 Abs 2 Z 1 kein Anwendungsbereich.

2.2.3. Bewertungswahlrechte

- (14) In anderen Fällen sieht das Gesetz jedoch Wahlmöglichkeiten bei der Anwendung von Bewertungsmethoden vor; auf diese Fälle bezieht sich die Wirksamkeit des § 201 Abs 2 Z 1.
- (15) Bei diesen Wahlrechten sind zu unterscheiden
 - a) **echte Wahlrechte:** Das Gesetz stellt alternative Bewertungsmethoden zur Wahl. Auf Abschn 2.4. wird verwiesen.
 - b) **unechte Wahlrechte:** Das Gesetz verwendet bei der Beschreibung von vorgeschriebenen oder zur Wahl gestellten Bewertungsmethoden unbestimmte Gesetzesbegriffe ("angemessene Teile der Materialgemeinkosten und der Fertigungsgemeinkosten" in § 203 Abs 3, "angemessene Teile der Verwaltungs- und Vertriebskosten" in § 206 Abs 3, "vernünftige unternehmerische Beurteilung" in § 211 Abs 1, "versicherungsmathematische Grundsätze" in § 211 Abs 2), die dem Unternehmer einen Auslegungsspielraum gewähren.
- (16) Im Fall a) muss die einmal gewählte Bewertungsmethode, im Fall b) die einmal gewählte Auslegung beibehalten bzw einheitlich angewendet werden.

2.3. Anwendungsbereich und Reichweite der Beibehaltungspflicht

- (17) Die Anwendung des Grundsatzes der Bewertungsstetigkeit kann sinnvollerweise nur bei der Beurteilung vergleichbarer Sachverhalte verlangt werden, dh wenn die zu bewertenden Vermögensgegenstände und Schulden vergleichbaren Nutzungs- und Risikobedingungen unterworfen sind.
- (18) Das Stetigkeitsgebot gilt nicht, wenn das "möglichst getreue Bild" dadurch beeinträchtigt wird (Verstoß gegen die Generalnorm, Wegfall der going concern-

Prämisse) oder bei begründeten Ausnahmefällen (§ 201 Abs 2 letzter Satz, s Abschn 3).

- (19) Liegt kein begründeter Ausnahmefall vor, sind bei der Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewendeten Bewertungsmethoden beizubehalten.
- (20) Diese Verpflichtung bezieht sich nach dem Sinn der Vorschrift des § 201 Abs 2 Z 1 auch auf im laufenden Geschäftsjahr hinzugekommene Vermögensgegenstände und Schulden, wenn gleichartige Vermögensgegenstände und Schulden im vorhergegangenen Jahresabschluss zu bewerten waren. Ein Ersetzen von Bewertungsobjekten durch ähnliche oder art- und funktionsgleiche sowie ein vorübergehender Nullbestand an ähnlichen bzw gleichartigen Bewertungsobjekten unterbrechen die Beibehaltungspflicht daher nicht. Nur in mehrjährigem Abstand auftretende Bewertungsprobleme werden vom Stetigkeitsgebot in der Regel nicht erfasst.
- (21) Bei der Aufstellung vorhergehender Jahresabschlüsse unterlaufene Fehler fallen selbstverständlich nicht unter das Stetigkeitsgebot, sondern sind so bald wie möglich richtigzustellen.

2.4. Einzelfälle

- (22) **2.4.1.** Gemäß § 203 Abs 3 dürfen neben den Einzelkosten auch angemessene Teile der Materialgemeinkosten und der Fertigungsgemeinkosten in die Herstellungskosten eingerechnet werden. Aus der Verwendung des unbestimmten Gesetzesbegriffes "angemessene Teile" ergibt sich ein unechtes Wahlrecht im Sinne des Abschn 2.2.3.
- (23) Das Gesetz schreibt zwar ausdrücklich vor, dass durch offenbare Unterbeschäftigung überhöhte Gemeinkosten nicht angemessen sind, lässt aber die Frage offen, ob nur variable Material- und Fertigungsgemeinkosten oder auch die einer durchschnittlichen Beschäftigung entsprechenden Fixkostenanteile dazu gehören.
- (24) Die Einrechenbarkeit der Aufwendungen für Sozialeinrichtungen des Betriebes, für freiwillige Sozialleistungen, für betriebliche Altersversorgung und Abfertigungen stellt ein echtes Wahlrecht dar.
- (25) Ein echtes Wahlrecht besteht auch für die Behandlung der in die Herstellungskosten einrechenbaren Zinsen für Fremdkapital.
- (26) **2.4.2.** Die Vornahme von Zuschreibungen (§ 208 Abs 1) ist nur in dem Jahr zulässig, in dem der Grund dafür weggefallen ist. Somit besteht nur in diesem Jahr ein Wahlrecht. Eine Zuschreibung in späteren Jahren widerspricht dem Grundsatz der Bewertungsstetigkeit.
- (27) **2.4.3.** Das echte Wahlrecht, bei sich über mehr als zwölf Monate erstreckenden Aufträgen angemessene Teile der Verwaltungs- und Vertriebskosten anzusetzen (§ 206 Abs 3), ist für jeden Unternehmensbereich (Sparte) einheitlich auszuüben.
- (28) **2.4.4.** Das Bewertungsvereinfachungsverfahren gem § 209 Abs 1 bindet den Unternehmer, solange die Prämissen für die Anwendbarkeit dieses Bewertungsvereinfachungsverfahrens vorliegen.
- (29) **2.4.5.** Die Bewertungsvereinfachungsverfahren gem § 209 Abs 2 enthalten eine Möglichkeit zur Ausübung eines echten Wahlrechtes.

- (30) **2.4.6.** Für Abfertigungsrückstellungen besteht nach § 211 Abs 2 zweiter Satz das (echte) Wahlrecht, anstatt des versicherungsmathematischen Ansatzes vereinfachend einen bestimmten Prozentsatz der fiktiven Ansprüche zum jeweiligen Bilanzstichtag anzusetzen, wenn dagegen im Einzelfall keine erheblichen Bedenken bestehen. Wird diese Bewertungsmethode gewählt, kann sie beibehalten werden, solange keine erheblichen Bedenken dagegen bestehen. Bei Änderung der tatsächlichen Verhältnisse ist der Prozentsatz entsprechend anzupassen.
- (31) Ein Übergang auf eine Bewertung nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ist stets zulässig; darüber ist im Anhang zu berichten.
- (32) **2.4.7.** Für Pensionsrückstellungen (und Abfertigungsrückstellungen, wenn nicht von der soeben erörterten Vereinfachung Gebrauch gemacht wird) bestehen Bewertungsspielräume aufgrund der Anwendbarkeit unterschiedlicher versicherungsmathematischer Verfahren. Das einmal gewählte versicherungsmathematische Verfahren ist beizubehalten.
- (33) Für die Bewertung von Leibrentenverpflichtungen gilt dies analog.
- (34) **2.4.8.** Für die anderen Rückstellungen bestehen Bewertungsspielräume aufgrund möglicher unterschiedlicher Auslegungen des unbestimmten Gesetzesbegriffs "vernünftige unternehmerische Beurteilung". Bei allen regelmäßig auftretenden Rückstellungssachverhalten sind die einmal gewählten Bewertungsmethoden beizubehalten. Dies gilt auch für die Abwicklung von Rückstellungen, die auf Grund vereinzelt auftretender Sachverhalte gebildet wurden.

3. Abweichungen von der Bewertungsstetigkeit

- (35) Eine Abweichung vom Grundsatz der Bewertungsstetigkeit ist nur bei Vorliegen besonderer Umstände zulässig (§ 201 Abs 2 letzter Satz).
- (36) Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften im Sinne des § 221 Abs 5 haben gemäß § 236 Z 1 im Anhang Änderungen von Bewertungsmethoden nicht nur anzugeben, sondern zu begründen, warum es sich um einen Ausnahmefall im Sinne der gesetzlichen Vorschriften handelt. Die Rechtfertigung für die Abweichung muss sich aus der Begründung ergeben; eine Änderung aus rein bilanzpolitischen Gründen ist nicht zulässig.
- (37) Als Beispiele für begründete Ausnahmefälle können genannt werden:
- Änderungen von Gesetzen und der Rechtsprechung
 - Übergang oder Verzicht auf die Anwendung von Bewertungsvereinfachungsverfahren
 - Ereignisse, die zu strukturellen Änderungen des Unternehmens führen wie:
 - wesentliche Veränderungen in der Gesellschafterstruktur, Einbeziehung in einen oder Ausscheiden aus einem Konzernverbund
 - Änderungen der unternehmerischen Konzeption wie bei Wechsel des Managements, Einleitung von Sanierungsmaßnahmen
 - größere Produktions- und Sortimentsumstellungen
 - technische Umwälzungen

- Steuerliche Gründe, und zwar Ergebnisse einer Betriebsprüfung, Nutzung von sonst nicht ausnutzbaren Verlustvorträgen, soweit dem nicht unternehmensrechtliche Vorschriften entgegenstehen.

4. Angabe- und Begründungspflicht bei Änderungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

- (38) **4.1.** Gemäß § 236 sind im Anhang insbesondere anzugeben "Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden; diese sind zu begründen und ihr Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist gesondert darzustellen".
- (39) **4.2.** Nach dem Grundsatz der Wesentlichkeit müssen Änderungen von nur unwesentlichem Einfluss nicht dargestellt werden.
- (40) **4.3.** Nach dem Gesetzeswortlaut umfasst die Angabe- und Begründungspflicht nicht nur Änderungen der Bewertungsmethoden, sondern auch solche der Bilanzierungsmethoden.
- (41) Im Falle der Änderung von Bilanzierungsmethoden ist über die geänderte Ausübung von Ansatzwahlrechten zu berichten. Dies gilt sowohl für die im Gesetz ausdrücklich geregelten Ansatzwahlrechte (zB Disagio) als auch für eventuell nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung bestehende Ansatzwahlrechte (zB bei Rückstellungen). Da sich das Stetigkeitsgebot aber, wie bereits ausgeführt, nur auf Bewertungsmethoden bezieht, erscheint in diesem Fall nur eine Berichterstattung, nicht jedoch eine ausdrückliche Begründung erforderlich.
- (42) **4.4.** Die Berichterstattungspflicht im Zusammenhang mit Änderungen der Bewertungsmethoden bezieht sich auf den jeweiligen Bilanzposten und die Beschreibung der Abweichungen gegenüber der Bewertungsmethode des Vorjahres; das Vorliegen eines besonderen Umstandes im Sinne des § 201 Abs 2 muss sich aus der Begründung ergeben.
- (43) **4.5.** Der Einfluss von Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist gesondert darzustellen. Dies erfordert in der Regel zahlenmäßige Angaben über die Auswirkungen, da sonst die Höhe des Einflusses auf die Vermögens-, Finanz- und insbesondere auf die Ertragslage nicht ausreichend erkennbar ist.